تحديد مسؤوليات المراجع الخارجي وفقا لمعيار المراجعة الجزائري530"السبر في المراجعة"
دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات، خبراء محاسبين، ومحاسبين بولاية أم البواقي

Defining the responsibilities of the external auditor in accordance with the Algerian Auditing Standard 530 sounding in a field study of a sample of accountants, accountants, and accountants in the wilaya of Oum El Bouaghi-the audit

زينب تمرابط*

مخبر الشراكة والاستثمار في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الفضاء الأورو مغاربي، جامعة سطيف 1– الجزائر

zinebtamrabet8@gmail.com

حسناء مشري

مخبر الشراكة والاستثمار في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الفضاء الأورو مغاربي، جامعة سطيف 1– الجزائر

hasna_younes@yahoo.com

تاريخ الاستلام:2021/09/15 تاريخ القبول للنشر: 2021/11/21 تاريخ النشر:2021/12/31

ملخص:

تهدف هذه الورقة البحثية في تحديد مسؤوليات المراجع الخارجي وفقا لمعيار المراجعة الجزائري530 بأبعاده (حجم العينة، خصائص المجتمع، خطر العينات، إجراءات المراجعة) بمدينة أم البواقي، واعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، إضافة إلى المنهج الاستقرائي في اختبار الفرضيات.

وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها صحة الفرضية الرئيسية للدراسة إلى عدم وجود دور ذو دلالة إحصائية لمعيار المراجعة الجزائري530"السبر في المراجعة" في تحديد مسؤولية المراجع الخارجي عند مستوى دلالة 0.05 وأوصت الدراسة على ضرورة إضافة صفة الإلزامية في تطبيق معايير المراجعة التي يتم إصدارها من أجل الوصول إلى نتائج أكثر دقة ومصداقية.

كلمات مفتاحية: المراجع الخارجي، مسؤوليات المراجع الخارجي، المعيار الجزائري530"السبر في المراجعة.

تصنيف JEL: M4 .

Abstract:

This research paper aims to evaluate the role of the Algerian audit standard 530 "sounding in the audit" in its dimensions (sample size, community characteristics, sample risks, audit procedures) in determining the responsibility of the external auditor in the city of Oum El Bouaghi. The study relied on the analytical descriptive approach, in addition to the inductive approach in testing hypotheses. The study reached many results, the most important of which is the validity of the main hypothesis of the study, that there is no statistically significant role for the Algerian review standard 530 "sounding in the review" in determining the responsibility of the external auditor at a significance level of 0.05. And the study recommended the necessity to add a mandatory character in the application of the review standards that are issued in order to reach more accurate and credible results.

Keywords : The External auditor; Responsibilities of the External auditor; Algerian audit standard 530Sounding in auditing

Jel Classification Codes: M42.

* المؤلف المراسل.

1. مقدمة:

تحتل المراجعة الخارجية مكانة مهمة في الحياة الاقتصادية للمؤسسة نظرا لما تحققه من ثقة في المعلومات المقدمة من طرف إدارة المؤسسة وهو الضمان لشرعية وصدق القوائم المالية، وتستحوذ المراجعة الخارجية بمختلف أنواعها على اهتمام الكثير من الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، سواء كانوا عملاء أو مؤسسات وشركات اقتصادية أو غيرهم من المستفيدين من خدمات المراجعة، الأمر الذي يتطلب من المراجع الخارجي أن يقدم خدمات ذات جودة عالية.

ولكي يتمكن المراجع من أداء مهامه على أكمل وجه،عملت المنظمات المهنية الدولية بتنظيم هذه المهنة على سن مجموعة من المعايير الدولية التي انتشرت في كافة أنحاء العالم وتم اعتمادها في أكثر من دولة من خلال إصدار هذه الأخيرة لمعايير مقتبسة من المعايير الدولية، ومن هذه الدول الجزائر التي اتخذت أولى الخطوات بالإصلاح في مهنة المحاسبة، وتبعته المراسيم والقرارات، ثم إصدار لمعايير المراجعة الجزائرية من خلال أربع مقررات التي كان آخرها في 09/24/ 2018 بمنهجية تمثلت في تبني المعايير عبر فترات زمنية مختلفة وذلك من أجل ضبط عمل المهنيين وتوجيههم بشكل أمثل وتقريب ممارسات المراجعة في الجزائر من الممارسات الدولية المتطورة.

1.1. إشكالية الدراسة: على ضوء ما تقدم يمكن صياغة إشكالية البحث الرئيسية بالتساؤل التالي:

كيف يتم تحديد مسؤوليات المراجع الخارجي وفقا لمعيار المراجعة الجزائري530 بأبعاده (حجم العينة، خصائص المجتمع، خطر العينات، إجراءات المراجعة)؟

والتي يمكن تجزئتها إلى التساؤلات الفرعية التالية:

- هل هناك دور لحجم العينة في تحديد مسؤولية المراجع الخارجي؟.
- هل هناك دور لخصائص المجتمع في تحديد مسؤولية المراجع الخارجي؟.
- هل هناك دور لخطر العينات في تحديد مسؤولية المراجع الخارجي؟.
- هل هناك دور لإجراءات المراجعة في تحديد مسؤولية المراجع الخارجي؟.

2.1. **فرضيات الدراسة:** استنادا إلى مشكلة الدراسة تمت صياغة الفرضيات التالية التي سيجري اختبارها:

- لا يوجد دورذو دلالة إحصائية لمعيار المراجعة الجزائري"السبر في المراجعة" 530 **بأبعاده (**حجم العينة، خصائص المجتمع، خطر العينات، إجراءات المراجعة) في تحديد مسؤولية المراجع الخارجي عند مستوى دلالة 0,05.

ويشتق منها الفرضيات الفرعية التالية:

- لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية لحجم العينة في تحديد مسؤولية المراجع الخارجي عند مستوى دلالة 0,05.
- لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية لخصائص المجتمع في تحديد مسؤولية المراجع الخارجي عند مستوى دلالة 0,05.
- لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية لخطر العينات في تحديد مسؤولية المراجع الخارجي عند مستوى دلالة 0,05.
- لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية لإجراءات المراجعة في تحديد مسؤولية المراجع الخارجي عند مستوى دلالة 0,05.

3.1. أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور معيار المراجعة الجزائري"السبر في المراجعة" 530 بأبعاده(حجم العينة وخصائص المجتمع، خطر العينات، إجراءات المراجعة) في تحديد مسؤولية المراجع الخارجي، وذلك من خلال تحقيق

مجموعة من الأهداف تتمثل في تبيان دور حجم العينة في تحديد مسؤولية المراجع الخارجي؛ ودور خصائص المجتمع في تحديد مسؤولية المراجع الخارجي؛ و دور خطر العينات في تحديد مسؤولية المراجع الخارجي؛ و كذا معرفة دور إجراءات المراجعة في تحديد مسؤولية المراجع الخارجي؛ وأخيرا التوصل إلى نتائج تطبيقية أو عملية تسهم في تطوير ومساعدة مهنة المراجع الخارجي.

4.1.منهج الدراسة وأدواته:

لأغراض تحليل بيانات ومعلومات الدراسة واستخلاص النتائج واختبار الفرضيات اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي، إضافة إلى المنهج الاستقرائي في اختبار الفرضيات، كما تم تطوير أداة الدراسة وهي إستبانة بعد مراجعة الأدبيات السابقة، وتم تحليلها بالاعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS v 21).

2. معيار المراجعة الجزائري 530 "السبر في المراجعة":

لقد جاء المعيار الجزائري 530 "السبر في المراجعة" لتأكيد على ضرورة استخدام العينات خاصة في حالة كبر حجم المنشآت وتعدد عملياتها، وذلك بغية الوصول إلى أفضل نتيجة في عملية المراجعة وكذا تحسين نوعية المراجعة، ولذلك سوف نتطرق في هذا المبحث إلى تعريف ونطاق وواجبات التي يقدمها المعيار 530" السبر في المراجعة".

2. 1. تطور التاريخي لأسلوب العينات:

كان الهدف الأساسي من المراجعة في بداية ظهورها خلال الفترة (1500-1850) منصبا على اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب والتزوير، وذلك عن طريق مراجعة العمليات النقدية والبضاعة تدقيقا مستنديا وفعليا، فقد كانت المراجعة في هذه الفترة تفصيلية، بعد ذلك شهدت الفترة الممتدة (1850- 1905) نموا اقتصاديا كبيرا نتيجة ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا وأوروبا أدى إلى ازدياد مجالات عمليات المراجعة المستندية والمالية، وفي أواخر هذه الفترة عرفت المراجعة الاختبارية باستخدام العينات الحكمية حيث أصبح المراجعون يعتمدون على نظم الرقابة الداخلية في عمليات المراجعة، وبعد ذلك استخدمت أساليب المعاينة الإحصائية في المر اجعة خلال الفترة الممتدة(1905- إلى وقتنا الحاضر بعد سنة 1940 وبظهور المؤسسات الكبيرة، وأصبح الهدف الأساسي للمراجعة هو إعطاء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية وليس اكتشاف الغش والخطأ(مداح و شريط، 2016، صفحة 127).

2.2 . مفاهيم أساسية:

❖ **مفهوم السبر:**

يعرف مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي عينات المراجعة بأنها تطبيق إجراءات المراجعة على أقل من 100 %من مفردات أرصدة حسابات الموجودة أو مجموعة العمليات ليتمكن المراجع من الحصول على دليل المراجعة أو مجموعة العمليات ليتمكن المراجع من الحصول على دليل المراجعة وتقيمه لبعض من خصائص المفردات المختارة لكي يساعده في تكوين نتيجة بشأن المجتمع(جمعة، 2009، صفحة 399).

يقصد بعينات المراجعة بإجراءات المراجعة التي تتصف بفحص كل عناصر المجتمع المحاسبي 100 %أي مراجعة كل المستندات والعمليات المحاسبية والدفاتر والسجلات وغيرها باستخدام المراجعة الإختبارية التي تعتمد على نظام العينات فقد يوجد نوعين منها العينات الإحصائية والعينات غير الإحصائية (جمعة، 1999، صفحة 217).

السبر الذي أجري على نسبة أقل من 100 %من عناصر مجتمع إحصائي دال للمراجعة هو وسيلة توفر للمراجع قاعدة معقولة لاستقراء نتائجه حول عينة ما على كافة المجتمع الإحصائي الذي استخرجت منه(وزارة المالية، المقرر رقم 77، 2018، المعيار رقم 530، ص3).

يعد السبر إحصائيا إذا توفرت فيه الخاصيتين التاليتين:

- الأخذ العشوائي للعناصر المكونة للعينة؛
- استخدام نظرية الاحتمالات لتقييم نتائج السبر بما في ذلك قياس مخاطر أخذ العينة.

تعتبر كل طريقة في السبر لا تجمع هاتين الخاصيتين طريقة سبر غير إحصائية.

❖ **مفهوم خطر أخذ العينات:**

هي مخاطرة أن تكون استنتاجات التي كان سيتوصل لها لو أن(المراجعة) الاختبار طبق بنفس على كل بنود في رصيد الحساب أو فئة المعاملات (حماد، 2007، صفحة 705).

أيضا هو ذلك الذي نتعرض له عندما نعبر عن رأي خاطئ في المراجعة أو عن رأي غير ملائم، على سبيل المثال في الحالات التالية (وزارة المالية، المقرر رقم 77، 2018، المعيار رقم 530، ص3):

- اختبار الإجراءات، استنتاج أن الرقابات أكثر فعالية مما هي عليه في الواقع والعكس؛
- مراجعة التفاصيل واستنتاج أنه لا يوجد اختلالات معتبرة مع أنها موجودة في الواقع والعكس.

❖ **العينات غير الإحصائية(العينات الحكمية):**

يمكن تعريف أسلوب العينات الحكمية بأنه الأسلوب الذي يعتمد على خبرة المراجع وتقديره وحكمه الشخصي في تحديد حجم العينة، واختيار مفردات العينة، وتقييم نتائج العينة. ومثال على ذلك اختبار شهرين مثلا من السنة المالية كعينة ومراجعتها مراجعة مستندية كاملة، بالإضافة إلى مراجعة الشهر الأول والأخير من السنة المالية نظرا لأهميتها الخاصة في اكتشاف أية تلاعب أو اختلاس أو الغش. ومع ذلك فإن الأمر في النهاية لا يعدوا أن يكون تقديرا وحكما شخصيا للمراجع سواء عند تحديد حجم العينة واختيار مفرداتها ومدى تمثيلها للمجتمع محل المراجعة(السقا و أبو الخير، 2002، صفحة 10).

❖ **العينات الإحصائية:**

حيث يعتمد هذا الأسلوب على استخدام خطة معاينة ترتكز على الاستعانة بالأساليب الإحصائية وقوانين الاحتمالات في تحديد حجم العينة الكفء واختيار مفرداتها وفي قياس كفاية دليل الإثبات الذي يتم الحصول عليه وفي تقييم نتائج معينة عن طريق عمل قوائم وتعميمات بشأن المجتمع محل المراجعة، ويجب على مدخل المعاينة الإحصائية أن يقابل الشروط التالية (لطفي، 2001، صفحة 127):

- أن تكون العينة ممثلة للمجتمع أو بعبارة أخرى أن تكون العينة لها احتمال اختيار معروف؛
- يجب أن يتم تقييم نتائج العينة كميا ورياضيا.

3.2 مجال تطبيق المعيار530:

يطبق المعيار الجزائري 530 عندما يقرر المراجع استخدام السبر في المراجعة لإنجاز إجراءات المراجعة، ويعالج هذا المعيار طريقة استخدام السبر الإحصائي والغير إحصائي لتحديد واختيار عينة ما، ووضع فحوص لإجراءات الاختيار ومراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السبر(وزارة المالية، المقرر رقم 77، 2018، المعيار رقم 530، ص3)..

4.2 الهدف من المعيار:

يهدف المراجع الذي يستعين بالسبر في المراجعة إلى الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي اختار منه العينة(وزارة المالية، المقرر رقم 77، 2018، المعيار رقم 530، ص4).

5.2 الواجبات المطلوبة:

سنحاول في هذا المطلب تغطية جميع الواجبات المطلوبة لهذا المعيار وذلك من خلال مراحل التالية:

❖ **اختيار طريقة أخذ العينة:**

عند اختيار العينة يجب على المراجع أن يأخذ بالحسبان أهداف إجراء المراجعة وخصائص المجتمع الإحصائي الذي سيستخرج منه العينة وهذا بعد التأكد من أن، المجتمع الإحصائي المعني كامل، ويعتمد التطابق في عملية تقسيم المجتمع الإحصائي إلى مجتمعات فرعية يجمع كل واحد منها وحدات لأخذ العينة لديها خصائص مماثلة(وزارة المالية، المقرر رقم 77، 2018، المعيار رقم 530، ص4).

❖ **حجم العينة:**

يجب على المراجع تحديد العينة بالحجم المناسب للتقليل من مخاطر أخذ العينات إلى مستوى مقبول ومناسب، ففي المنهج الإحصائي يتم اختيار العناصر المعتمدة في السبر بالشكل الذي يتيح لكل وحدة من وحدات أخذ العينات فرصة محتملة لكي يتم اختيارها،أما في المنهج الغير إحصائي يقع اختيار العناصر بهدف السبر ضمن حكم المهني.

في كل الحالات يجب على المراجع أن يكون موضوعيا في اختياره كما عليه تأسيس اختياراته التي تقع ضمن حكمه المهني(وزارة المالية، المقرر رقم 77، 2018، المعيار رقم 530، ص4).

6.2 وضع إجراءات المراجعة:

يجب على المراجع القيام بإجراءات المراجعة التالية(وزارة المالية، المقرر رقم 77، 2018، المعيار رقم 530، ص4):

- يجب على المراجع أن يخضع كل عنصر تم أخذه إلى إجراءات تدقيق تتماشى والهدف المنشود؛
- عندما لا يصلح عنصر تم أخذه في الأصل للتحقق من وجود ترخيص بالدفع، يتم أخذ شيك آخر في نفس زمان ومكان الشيك الأول بشرط أن يقتنع المراجع تماما أنه لا يمثل انحرافا؛
- عندما يتعذر على المراجع انجاز إجراءات المراجعة على عنصر تم أخذه أو انجاز إجراءات بديلة ومكيفة، عليه التعامل مع هذا العنصر على أنه انحراف مقارنة مع المراجعة المدونة في حالة اختبارات الإجراءات، أو على أنه اختلال في حالة المراجعات في التفصيل.

7.2. تقييم نتائج السبر:

في حالة مراجعات في التفصيل، فإن الإختلالات المستقرئة بما فيها الاختلال العرضي إن وجد، تشكل للمراجع أحسن تقدير للإختلالات الموجودة في المجتمع الإحصائي، عندما تتجاوز الاختلالات المستقرئة بالإضافة إلى الاختلال العرضي الاختلالات المقبولة، لا يمنح السبر قاعدة معقولة لتأسيس النتائج حول المجتمع المراقب بهذه الكيفية، وكلما اقتربت

الاختلالات المستقرئة بما فيها الخطأ العرضي من الاختلال المقبول، كلما كبرت إمكانية أن الإختلالات الحقيقية المتضمنة في المجتمع الإحصائي تتجاوز الاختلال المقبول المحدد مبدئيا، نفس الشيء إذا كان الاختلال المستقرئ أكبر من ذلك المتوقع من طرف المراجع والذي استخدمه لتحديد حجم العينة، يمكن للمراجع أن يخلص إلى وجود مخاطر غير مقبولة في أخذ العينات كون الاختلالات الحقيقية المتضمنة في المجتمع الإحصائي تتجاوز الاختلال القبول (الإتحاد الدولي للمحاسبين،2010، ص 449).

إن أخذ نتائج إجراءات التدقيق الأخرى في الحسبان يساعد على تقييم مخاطرة من الاختلالات الحقيقية في المجتمع الإحصائي تتجاوز الاختلال المقبول، والذي يمكن التقليل منها إذا تم جمع عناصر مقنعة إضافية(وزارة المالية، المقرر رقم 77، 2018، المعيار رقم 530، ص4).

3. مسؤوليات المراجع الخارجي:

تقع على عاتق المراجع الخارجي مجموعة من المسؤوليات في إطار تأدية مهامه ويمكن تقسيمها كما يلي:

1.3. المسؤولية المدنية:

لقد أقر المشرع الجزائري بالمسؤولية المدنية لمراجعي الحسابات في نص المادة 234 من القانون 537/66 المنظم للشركة في فرنسا، إذ أن هذا القانون جاء ينظم أساس المسؤولية المدنية لمراجعي الحسابات، فبعد أن كانت المسؤولية المدنية تقام على أساس أحكام الوكالة في ظل القانون القديم تغير الأساس باعتبار العلاقة التي تربط مراجع الحسابات بشركة ليست علاقة تقاعدية وإنما هي علاقة قانونية حتى ولو سلمنا بأن المراجع الخارجي يعين عن طريق العقد.

ولقيام المسؤولية المدنية ينبغي توفر الشروط القانونية والتي في مقدمتها توافر خطأ مراجعي الحسابات، إلا أننا لا نجد تعريف الخطأ لا في القانون المدني باعتباره الشريعة العامة ولا في القانون المنظم للمهنة، غير أنه كانت الفقهاء الفرنسيين بعض المحاولات من أجل التعريف بخطأ مراجعي الحسابات، فقد عرف أنه انحراف مراجع الحسابات عن السلوك الفني المألوف، وسواء تعلق الأمر بخطئه أو خطأ العاملين تحت إشرافه فيكون المراجع الخارجي مسئولا مدنيا عن هاته الأفعال متى تسببت في أضرار واستطاع طالب التعويض أن يثبت وجود علاقة سببية بين الفعل والضرر الناتج عنه (طيطوس، 2013، الصفحات 44-45)، بمعنى أن يكون الخطأ هو المنتج للضرر وبالتالي وجب على الطرف المتضرر إثبات الضرر وعلى محافظ الحسابات إثبات نفي مسؤوليته عن الضرر(Mikol, 1999, p. 179) .

2.3. المسؤولية التأديبية أو المهنية:

وفقا لأحكام المادة 63 من القانون 10-01"فإن محافظ الحسابات يتحمل المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية أو الانظباطية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتي بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفه، ومن بين هذه المخالفات ما يلي (شريقي، 2012، صفحة 108):

- خرق القانون والقواعد المهنية؛
- التقصير المهني الخطير(التهاون)؛
- السلوك غير الملائم والمتعارض مع نزاهة وأمانة وشرف المهنة، حتى وإن لم يتعلق بالمهنة.

تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها، وفق ترتيبها التصاعدي في الإنذار، والتوبيخ ،والتوقيف، المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر، وأخيرا الشطب من الجدول.

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول به (الجريدة الرسمية العدد 42، ص10).

3.3. المسؤولية الجزائية:

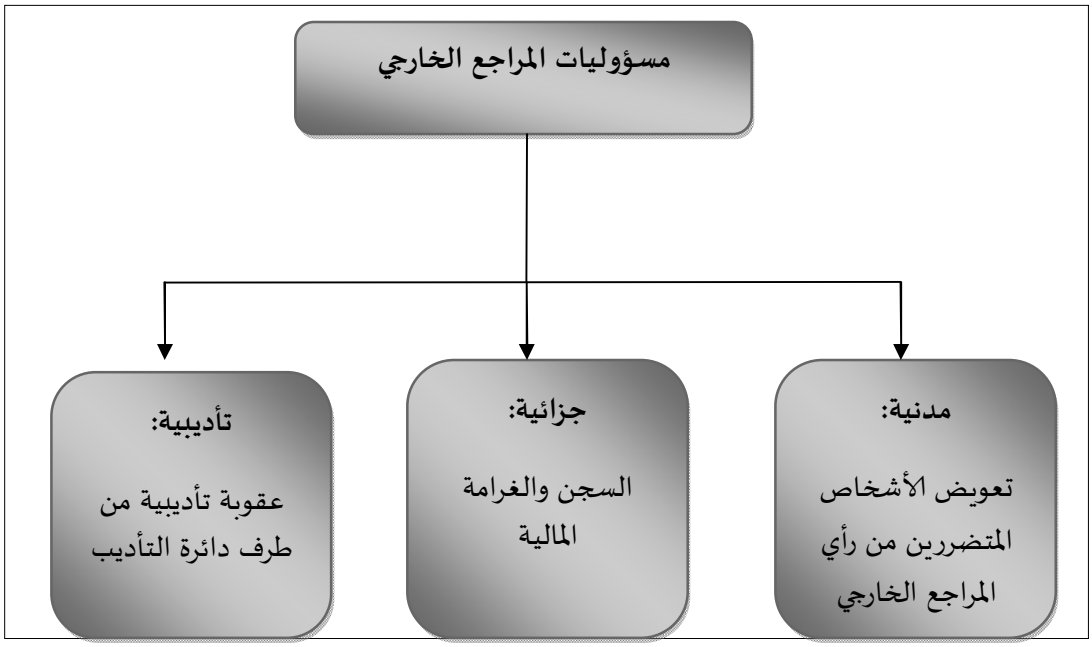
وفقا لأحكام المادة(62) من القانون 01/10، يتحمل المسؤولية الجزائية كل من محافظ الحسابات والخبير المحاسبي طبقا لقانون الإجراءات الجزائية تجاه كل تقصير في القيام بالتزام قانوني.

وتنص المادة(54) من القانون 08/91 على أنه يعاقب كل من يمارس بصفة غير قانونية مهنة محافظ الحسابات أو خبير محاسب بغرامة مالية تتراوح مابين 500دج و50.000دج، وفي حالة العدول يعاقب بالحبس من شهرين إلى ستة أشهر وبمضاعفة الغرامة أو بإحدى هاتين العقوبتين. أما بالنسبة لهذه العقوبة في القانون الجديد فإن الغرامة المالية أصبحت تتراوح مابين 500.000دج و200.000دج، وفي حالة العودة فإن الغرامة المالية تتضاعف أي تصبح مابين 1000.000دج و4000.000دج بالإضافة إلى السجن من ستة أشهر إلى سنة واحدة(الجريدة الرسمية،العدد42،ص10).

كما نصت المادة(830) من القانون التجاري أنه يعاقب من(1إلى5) سنوات بالسجن من 20.000دج إلى 500.000دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل مراجع حسابات يتعمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة أو الذي لم يكشف إلي وكيل الدولة عن الوقائع الإجرامية التي علم بها(القانون التجاري،2005،ص 245).

ومن خلال ما سبق يمكن توضيح الفرق بين مسؤوليات المراجع الخارجي من خلال الشكل التالي:

الشكل 1: الفرق بين الأشكال الثلاثة للمراجع الخارجي



المصدر: (شريقي، 2012، صفحة 98)

4. الإطار المنهجي للدراسة الميدانية:

1.4 مجتمع الدراسة:

يتمثل مجتمع دراستنا في فئتين تتمثل الأولى في جانب الأكاديميين متمثلة في الأساتذة الجامعيين المتخصصين في مجال المحاسبة والتدقيق، أما الجانب الثاني المهنيين والمتمثلة في الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين، أما فيما يخص اختيار مجتمع الدراسة الميدانية رأينا أن تكون مفرداتها في الأشخاص الذين تتوفر لديهم الخبرة العلمية والعملية.

2.4. عينة الدراسة:

لم يتم تحديد حجم العينة مسبقا وذلك بسبب عدم تجاوب عدد كبير من ذوى الاختصاص في الإجابة وكانوا يتحججون بضيق الوقت في الإجابة، فحاولنا التماشي مع عدد الاستمارات الموزعة والمسترجعة، حيث قمنا بتوزيع استمارة لتحميل عينة مقبولة ومعقولة، تماشيا مع الصعوبات والمشاكل التي واجهها أثناء مرحلة التحصيل، ويمكن توضيح ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم1: إحصائيات متعلقة باستمارات الاستبيان

البيان	التكرار	النسبة %
عدد الاستمارات التي وزعت	49	%100
عدد الاستمارات التي استرجعت	48	%97.95
عدد الاستمارات المفقودة أو المهملة	5	%10.20
عدد الاستمارات التي تم إلغائها	3	% 6.12
عدد الاستمارات الصالحة	40	% 81.63

المصدر:من إعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج Excel

3.4. أداة الدراسة:

تم تطوير أداة الدراسة وهي إستبانة بعد مراجعة الأدبيات السابقة في مجال الدراسة حيث تم تقسيمه إلى جزئيين الأول تضمن هذا الجزء المعلومات الشخصية للعينة محل الدراسة تتمثل في (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة والخبرة المهنية)، أما الثاني تم تقسيمه إلى محورين وذلك مع طبيعة الموضوع، وقد ضمت المحاور في مجملها 26 سؤالا حول تطبيق المعيار الجزائري 530 "السبر في المراجعة" بأبعاده (خصائص المجتمع، حجم العينة، خطر العينات، إجراءات المراجعة) و مسؤوليات المراجع الخارجي.

4.4. نموذج الدراسة:

الشكل التالي يوضح نموذج الدراسة:

شكل رقم2: نموذج الدراسة

المصدر: من إعداد الباحثين.

5.4. ثبات أداة الدراسة: قد تم حساب الثبات لأداة الدراسة بأبعادها المختلفة بطريقة ا لاتساق الداخلي، بحساب معادلة الثبات (Cronbach Alpha) ألفاكرونباخ والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول 2:معامل Alpha de Cronbach

المحور	عدد الفقرات	معامل الثبات	معامل الصدق
معيار المراجعة الجزائري530	13	0.798	0.895
مسؤولية المراجع الخارجي	13	0.566	0.760
الاستبيان ككل	26	0.740	0.865

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج SPSS.

6.4. الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة:

الجدول 3: الخصائص العامة للمستجوبين

	الخصائص الديمغرافية	التكرار	النسبة المئوية
الجنس	ذكر	33	%82.5
	أنثى	7	%17.5
	المجموع	40	**%100**
العمر	أقل من 30سنة	5	%12.5
	من30 -40 سنة	12	%30
	من 41 -50 سنة	16	%40
	أكبر من 50سنة	7	%17.5
	المجموع	40	**%100**
المهنة	محافظ الحسابات	17	%42.5
	خبير محاسبي	5	%12.5
	محاسب	8	%20
	أكاديمين	10	%25
	المجموع	40	100
الخبرة المهنية	أقل من 5سنوات	7	% 17.5
	من 5إلى 15سنة	16	%40
	أكثر من 15 سنة	17	%42.5
	المجموع	40	**%100**
المؤهل العلمي	ليسانس	13	%32.5
	ماجستير	15	%37.5
	دكتوراه	6	%15
	دراسات أخرى	6	%15
	المجموع	40	100
القطاع	عام	20	%50
	خاص	20	%50
	المجموع	40	100

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج الاستبيان.

- **الجنس:** من خلال الجدول والشكل السابقين نلاحظ أن نسبة الذكور بلغت82.50 % أكثر منها على الإناث بـ17.50% بتكرارات توزعت على الترتيب 33 و 7، في إشارة لاهتمام فئة الذكور بالمهنة مقارنة مع الإناث.
- **العمر:** يبين الجدول السابق توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر، حيث يتبين أن 40%من عينة الدراسة بلغت أعمارهم من 41-50 سنة وهي تمثل أعلى نسبة، و30% بلغت أعمارهم من30-40 سنة، تليها أكبر من 50 سنة بلغت نسبتها من عينة الدراسة 17.5%، وفي الأخير أقل من 30 سنة بنسبة تقدر ب 12.5%.
- **المهنة:** من خلال الجدول والتمثيل البياني السابقين يتضح لنا توزيع النسب حسب الوظيفة الحالية لأفراد عينة الدراسة، حيث كانت النسبة الكبيرة لمحافظي الحسابات بنسبة 42.5% أي 17 فرد،في حين كانت نسبة الأكاديميين 25% أي10،أما المحاسبين بنسبة20 % أي 8أفراد، وأخيرا الخبراء المحاسبين بنسبة 12.5 %أي 5أفراد.
- **الخبرة المهنية:** وفقا للجدول ل السابقين، نلاحظ أن الفئة الغالبة هي فئة أكثر من 15 سنة بنسبة 42.5% أي 17 فرد، لتأتي بعد ذلك فئة من 5إلى 15 سنة بنسبة 40% أي 16 فرد، في النهاية فئة أقل من 5 سنوات ممثل في 7 أفراد بنسبة 17.5%.
- **المؤهل العلمي:** من خلال الجدول والشكل السابقين يتبين لنا توزيع النسب حسب المؤهل العلمي لأفراد العينة، حيث كانت النسبة الكبيرة لحاملي شهادة الماجستير بنسبة 37.5% أي 15 فرد،أما المتحصلين على شهادة ليسانس كانت النسبة ب 32.5% أي 13 فرد، أما المتحصلين على شهادة دكتوراه ودراسات أخرى فنسبتهم تقدر ب 15% أي 6 أفراد لكل منهما.
- **القطاع:** يبين الجدول السابق توزيع عينة الدراسة حسب قطاع العمل حيث يتضح أن هناك 50%من عينة الدراسة ينتمون للقطاع العام و الخاص بنسبة متساوية أي ب20 فرد لكل منهما.

7.4. الدراسة الإحصائية:

عند اختبار فرضيات نموذج الانحدار الخطي البسيط يتم الأخذ بمجموعة من المعايير القياسية وأخرى إحصائية، وسيتم اختبار النموذج المقدر للعلاقة بين لدور معيار المراجعة الجزائري 530 السبر في المراجعة في الحد من مسؤولية المراجع الخارجي باستعمال المعايير الإحصائية التالية:

❖ **اختبار معنوية المعلمات:** يهدف إلى اختبار مدى الثقة الإحصائية في التقديرات الخاصة بمعلمات النموذج المقدر (β و ∝) وذلك باستخدام إحصائية ستيودنت (t).

- **تقدير المعلمة ∝:** حيث نلاحظ من الجدول السابق أن قيمة المعلمة (∝) لها معنوية إحصائية تدل عليها قيمة ستيودنت المحسوبة t=5.682 بمعنوية (sig = 0.000) أقل من المعنوية (∝ = 0.05) المعتمدة في الدراسة، وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية القائلة بأن قيمة (∝) المقدرة غير معنوية وقبول الفرضية البديلة بأنها معنوية.
- **تقدير المعلمة β:** حيث نلاحظ من الجدول السابق أن قيمة المعلمة (β) لها معنوية إحصائية تدل عليها قيمة ستيودنت t=1.341 بمعنوية (sig = 0.188) أكبر من المعنوية (0.05) المعتمدة في الدراسة، وبالتالي نقبل الفرضية الصفرية القائلة بأن قيمة (β) المقدرة غير معنوية.

❖ **اختبار المعنوية الكلية للنموذج المقدر:** نستعمل اختبار فيشر F، يستخدم هذا الاختبار لاختبار المعنوية الكلية للنموذج، وجدول ANOVA التالي يبين تحليل الانحدار بين المجموعات وخارج المجموعات:

جدول4: يبين تحليل تباين الانحدار ANOVA

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	,228	1	,228	1,787	,148[b]
	Résidu	4,832	38	,127		
	Total	5,060	39			

a. Variable dépendante : مسؤولية_المراجع_الخارجي

b. Valeurs prédites : (constantes), معيار_المراجعة_الجزائري530

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على برنامج SPSS.

بعد إجراء تباين الانحدار (ANOVA) التي يبينها الجدول أعلاه فإن قيمة F الجدولية (D) و التي تقدر ب 1.787عند مستوى معنوية (0.05) ودرجات حرية (1 و38)، وبما أن(sig=0.148) أكبر من مستوى المعنوية 0.05 المعتمد في الدراسة فإننا نقبل الفرضية الصفرية القائلة بأنه لا توجد علاقة بين معيار المراجعة الجزائري -530- ومسؤولية المراجع الخارجي. ومنه النموذج الكلي المقدر غير معنوي.

❖ **اختبار جودة الارتباط بواسطة معامل التحديد (R^2):** هو عبارة عن مؤشر يقيس القوة التفسيرية لنموذج الانحدار، أي نسبة التباين في المتغير التابع من قبل المتغيرات أو المتغير المستقل، والجدول التالي يوضح شدة العلاقة بين دور معيار المراجعة الجزائري -530- ومسؤولية المراجع الخارجي

جدول 5: يبين معاملات الإرتباط.

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Changement dans les statistiques					Durbin-Watson
					Variation de R-deux	Variation de F	ddl1	ddl2	Sig. Variation de F	
1	,212[a]	,046	,020	,35662	,045	1,798	1	38	,188	1,188

a. Valeurs prédites : (constantes), معيار_المراجعة_الجزائري530

b. Variable dépendante : مسؤولية_المراجع_الخارجي

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على برنامج SPSS .

من الجدول يتضح أن قيمة(R= 0.212)بعيدة من الواحد وبالتالي نقول أن هناك علاقة ضعيفة بين المتغيرين: معيار المراجعة الجزائري-530-ومسؤولية المراجع الخارجي، كما أن معامل التحديد (R^2) بلغ 0.046، مما يعني أن 4.5% من المتغيرات الحاصلة في التابع (مسؤولية المراجع الخارجي) يرجع إلى التغير الحاصل في المتغير المستقل(معيار المراجعة الجزائري530).

5. مناقشة النتائج:

1.5. اختبار فرضيات الدراسة: سنقوم باختبار فرضيات الدراسة باستخدام تحليل التباين الأحادي كالآتي:

❖ **اختبار الفرضية الأول: لا توجد علاقة بين حجم العينة ومسؤولية المراجع الخارجي.**

جدول 6 : تحليل التباين الأحادي ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	0.118	1	0.118	,901	,349[b]
	Résidu	4,942	38	,130		
	Total	5,060	39			

a. Variable dépendante : الخارجي_المراجع_مسؤولية

b. Valeurs prédites : (constantes), العينة_حجم

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على برنامج SPSS .

بعد إجراء تباين الانحدار (ANOVA) التي يبينها الجدول أعلاه فإن قيمة F الجدولية (D) و التي تقدر ب 0.901 عند مستوى معنوية (0.05) ودرجات حرية (1 و38)، وبما أن(sig= 0.349) أكبر من مستوى المعنوية 0.05 المعتمد في الدراسة فإننا نقبل الفرضية الصفرية القائلة بأنه لا توجد علاقة بين حجم العينة ومسؤولية المراجع الخارجي. ومنه الفرضية المقدرة غير معنوية. ومنه الفرضية الأولى مقبولة.

❖ **اختبار الفرضية الثانية: لا توجد علاقة بين خصائص المجتمع ومسؤولية المراجع الخارجي.**

جدول 7 : تحليل التباين الأحادي ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	,261	1	,261	2,060	,159[b]
	Résidu	4,801	38	,127		
	Total	5,062	39			

a. Variable dépendante : الخارجي_المراجع_مسؤولية

b. Valeurs prédites : (constantes), المجتمع_خصائص

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على برنامج SPSS .

بعد إجراء تباين الانحدار (ANOVA) التي يبينها الجدول أعلاه فإن قيمة F الجدولية (D) و التي تقدر ب 2.061 عند مستوى معنوية (0.05) ودرجات حرية (1 و38)، وبما أن(sig= 0.159) أكبر من مستوى المعنوية 0.05 المعتمد في الدراسة فإننا نقبل الفرضية الصفرية القائلة بأنه لا توجد علاقة بين خصائص المجتمع ومسؤولية المراجع الخارجي ،ومنه الفرضية القدرة غير معنوية، ومنه الفرضية الثانية مقبولة.

❖ **اختبار الفرضية الثالثة: لا توجد علاقة بين خطر العينات ومسؤولية المراجع الخارجي**

جدول 8: تحليل التباين الأحادي ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	,282	1	,282	72,23	[b]4,14
	Résidu	4,780	38	,126		
	Total	5,061	39			

a. Variable dépendante : مسؤولية_المراجع_الخارجي

b. Valeurs prédites : (constantes), خطر_العينات

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على برنامج SPSS.

بعد إجراء تباين الانحدار (ANOVA) التي يبينها الجدول أعلاه فإن قيمة F الجدولية (D) و التي تقدر ب 2.237عند مستوى معنوية (0.05) ودرجات حرية (1 و38)، وبما أن0.144 =sigأكبر من مستوى المعنوية 0.05 المعتمد في الدراسة فإننا نقبل الفرضية الصفرية القائلة بأنه لا توجد علاقة بين خطر العينات ومسؤولية المراجع الخارجي. ومنه الفرضية المقدرة غير معنوية وبالتالي الفرضية الثالثة مقبولة.

❖ **اختبار الفرضية الرابعة: لا توجد علاقة إجراءات المراجع ومسؤولية المراجع الخارجي**

جدول9: تحليل التباين الأحادي[a] ANOVA

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	,264	1	,264	2,089	,157[b]
	Résidu	4,798	38	,126		
	Total	5,061	39			

a. Variable dépendante : مسؤولية_المراجع_الخارجي

b. Valeurs prédites : (constantes), إجراءات_المراجع

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على برنامج SPSS.

بعد إجراء تباين الانحدار (ANOVA) التي يبينها الجدول أعلاه فإن قيمة F الجدولية (D) و التي تقدر بـ 2.089 عند مستوى معنوية (0.05) ودرجات حرية (1 و38)، وبما أن(0.157 =sig) أكبر من مستوى المعنوية 0.05 المعتمد في الدراسة فإننا نقبل الفرضية الصفرية القائلة بأنه لا توجد علاقة إجراءات المراجع ومسؤولية المراجع الخارجي ومنه الفرضية المقدرة غير معنوية وبالتالي الفرضية الرابعة مقبولة.

6. خاتمة: من خلال هذه الورقة البحثية توصلنا إلى ما يلي:

1.6. الجانب النظري:

- ✓ لا يتم الإلتزام بمعيار المراجعة الجزائري530 "السبر في المراجعة" نظرا لحداثة إصداره من قبل مجلس المحاسبة؛
- ✓ لا يساعد حجم العينة الكافي لتقليل من مخاطر العينة و تحديد مسؤولية المراجع الخارجي؛
- ✓ لا توجد علاقة بين خصائص المجتمع ومسؤولية المراجع الخارجي؛
- ✓ لا توجد علاقة بين خطر العينات ومسؤولية المراجع الخارجي أي أنه المراجعين لا يستخدمون مستوى المخاطرة الناشئة عن أخذ العينات الذي يقبله المراجع عند تحديد حجم العينة؛
- ✓ لا توجد علاقة بين إجراءات المراجعة ومسؤولية المراجع الخارجي أي أن المراجعين لا يستخدمون الإجراءات التي ينص عليها المعيار الجزائري 530؛
- ✓ ليس هناك تطابق في النتائج المتوصل إليها من الجانب النظري والجانب التطبيقي لعدة أسباب أهمها الجهل بما يحتوي أو ينص عليه المعيار؛
- ✓ عند المعرفة بالمعيار والالتزام به يمكن من وجود تطابق بين ما هو نظري وبين ما هو مطبق فعليا؛
- ✓ المراجع الخارجي يتحمل مسؤولية اكتشاف الغش والخطأ وليس منعها لأنها تعتبر مسؤولية الإدارة؛
- ✓ مستوى الخطر في المؤسسة يؤثر على مسؤولية المراجع الخارجي؛
- ✓ المعيار 530 الجزائري يساعد المراجعين الخارجيين في أداء مهامهم أثناء عملية المراجعة؛
- ✓ إصدار وتبني معايير مراجعة جديدة تزيد من مصداقية وموثوقية عملية المراجعة وتقرير المراجع؛

- ✓ حجم العينة يساعد المراجع الخارجي في اكتشاف مختلف الأخطاء والاختلالات داخل المؤسسة؛
- ✓ الجزائر تسعى لمواكبة التطور لذلك سعت إلى إصدار معايير مراجعة جزائرية تتوافق مع معايير المراجعة الدولية؛
- ✓ اختيار أسلوب العينة الإحصائية أو غير إحصائية يعود لكفاءة وخبرة المراجع الخارجي؛

2.6. اقتراحات: من خلال دراستنا لدور المعيار الجزائري 530 في تحديد مسؤولية المراجع الخارجي أمكن لنا الخروج بـ:

- ✓ القيام بإصلاحات تساعد في تحسين مهنة المراجعة في الجزائر وتجعلها أكثر ثقة وقوة؛
- ✓ إضافة صفة الإلزامية في تطبيق معايير المراجعة التي يتم إصدارها من أجل الوصول إلى نتائج أكثر دقة ومصداقية؛
- ✓ وجوب قيام المراجع بتطوير ذاته ومتابعة كافة التطورات والتغيرات التي تحدث في المهنة؛
- ✓ تقديم دورات تكوينية وملتقيات للذين توجه لهم هذه المعايير من مراجعين وخبراء محاسبيين وكيفية تطبيقها في الواقع.

7. قائمة المراجع:

1. أحمد حلمي جمعة. (1999). التدقيق الحديث للحسابات (الإصدار الطبعة01). عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع؛
2. أحمد حلمي جمعة. (2009). المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث (الإصدار الطبعة01). عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع؛
3. السيد أحمد السقا، و مدثر طه أبو الخير. (2002). مشاكل معاصرة في المراجعة. طنطا؛
4. أمين محمد السيد لطفي. (2001). أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين. مصر؛
5. حامد طلبة محمد أبو هيبة. (2011). أصول المراجعة (الإصدار الطبعو الأولى). عمان، الأردن: زمزم ناشروم وموزعون؛
6. حماد ,ط .ع .(2007) .موسوعة معايير المراجعة شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية تخطيط وأداء عملية المراجعة .02 . الإسكندرية :الدار الجامعية؛
7. عمر شريقي. (2012). مسؤوليات محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية. مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير (12).
8. عبد الباسط مداح، و صلاح الدين شريط. (2016). مدى إعتماد المراجع الخارجي على أسلوب المعاينة الإحصائية في مراجعة الحسابات. مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية ، 3 (1)، الصفحات 123-147؛
9. فتحي طيطوس. (جوان، 2013). محافظ الحسابات في الجزائر. مجلة دفاتر السياسة والقانون (09)، الصفحات 39-48؛
10. للمحاسبين ,ا .ا .(2010) .إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التاكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، ." معيار التدقيق الدولي 530عينات التدقيق ,الطبعة .01؛
11. مصطفى عيسى خضير. (1996). المراجعة المفاهيم والمعايير والإجراءات (الإصدار الطبعة الثانية). الرياض: مطابع جاكعة الملك سعود؛
12. مصطفى يوسف الكافي. (2014). ، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية وإقتصاد المعرفة (الإصدار الطبعة الأولى). عمان: مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع؛
13. يوسف محمود جربوع. (2007). ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق. عمان: الوراق للنشر والتوزيع؛
14. الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة،"معيار التدقيق الدولي 530 عينات التدقيق"، الطبعة الأولى، الجزء الأول،2010؛
15. الجريدة الرسمية (اتفاقات دولية، قوانين، مراسيم، قرارات وآراء، مقررات، مناشير،إعلانات وبلاغات،) المطبعة الرسمية، الجزائر، العدد42، 11 جويلية 2010؛
16. القانون التجاري للجمهورية الجزائرية 715مكرر4؛
17. وزارة المالية، المقرر رقم: 77، المتضمن المعايير الجزائرية للمراجعة(230- 501- 530- 540)، المؤرخ في 27 سبتمبر 2018، متاح على الموقع: http://www.cnc.dz/fichier-regl/1275.pdf، تاريخ الإطلاع: 2018/04/19.
18. Mikol, A. (1999). Les audits Pfinanciers; comprendre les mécanismes du controle légal. paris: édition d'organisation.